

Nueva regulación del perímetro de las entidades acogidas al régimen de consolidación fiscal

1. Antecedentes

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobada por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (la “LIS”), ha introducido significativas novedades en el Impuesto sobre Sociedades (“IS”), entre las que cabe destacar el cambio en la definición subjetiva de los grupos de consolidación (artículo 58 de la LIS).

En particular, la nueva normativa introduce los siguientes cambios en relación con el perímetro de consolidación:

- Para la inclusión en el grupo de consolidación, además de mantener una participación del 75% ó 70% del capital social (requisito ya exigido por la anterior normativa), resulta necesario que la entidad dominante posea la mayoría de los derechos de voto de la entidad dependiente.
- A los efectos del cálculo de la participación, debe computarse la participación indirecta con independencia del porcentaje de participación directa de las sociedades intermedias.
- Se permite que todas las entidades residentes que, directa o indirectamente, sean dependientes de una entidad no residente que esté sujeta y no exenta de un impuesto análogo o idéntico al IS español y que no sea residente en un paraíso fiscal puedan formar un grupo de consolidación. Esta novedad (que trae causa de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea) comporta modificaciones de cierto calado para los actuales grupos que pueden llevar consigo la necesidad de extinguir el grupo existente y crear uno nuevo, con las importantes consecuencias que dicha circunstancia puede implicar.
- Se permite que los establecimientos permanentes (“EP”) de entidades no residentes situados en territorio español y no residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales puedan ser considerados como entidades dominantes de un grupo de consolidación. Además, como novedad y a los solos efectos de aplicar el régimen de consolidación fiscal, los EPs de entidades no residentes se considerarán entidades residentes participadas al 100% del capital y derechos de voto por aquellas entidades no

residentes, pudiendo, por tanto, formar parte del grupo de consolidación como entidades dependientes

- Se equiparan las sociedades forales sometidas a la normativa del País Vasco a sociedades no residentes en España ni en un país o territorio calificado como paraíso fiscal a los efectos de la formación de grupos de consolidación fiscal.
- Se establece que no se extinguirá un grupo de consolidación fiscal cuando la entidad dominante del mismo sea no residente y pierda tal condición siempre que se cumplan las condiciones para que todas las entidades dependientes sigan constituyendo un grupo de consolidación fiscal, salvo que se incorporen a otro grupo fiscal.

Además, se ha previsto un régimen transitorio específico (Disposición Transitoria Vigésima Quinta de la LIS), que determina el régimen aplicable a los grupos de consolidación existentes a 31 de diciembre de 2014 y que se deriva de los cambios mencionados anteriormente.

2. Supuestos aplicables derivados de cambios en la regulación de la entidad dominante

Se analizan a continuación las principales situaciones que traen causa de la nueva regulación de la figura de la entidad dominante, así como del régimen transitorio previsto en la LIS.

2.1 Grupos de consolidación cuya entidad dominante cambia

El apartado primero de la Disposición Transitoria Vigésima Quinta determina que los grupos de consolidación ya existentes podrán continuar aplicando dicho régimen en la medida en que se cumplan los requisitos previstos en la nueva regulación.

Por tanto, en caso de que una entidad dominante de un grupo pierda la condición de tal al convertirse en dependiente de una entidad no residente, el grupo de consolidación formado, en su caso, no se extingue necesariamente, sin perjuicio de las cuestiones que se desarrollan en los siguientes apartados.

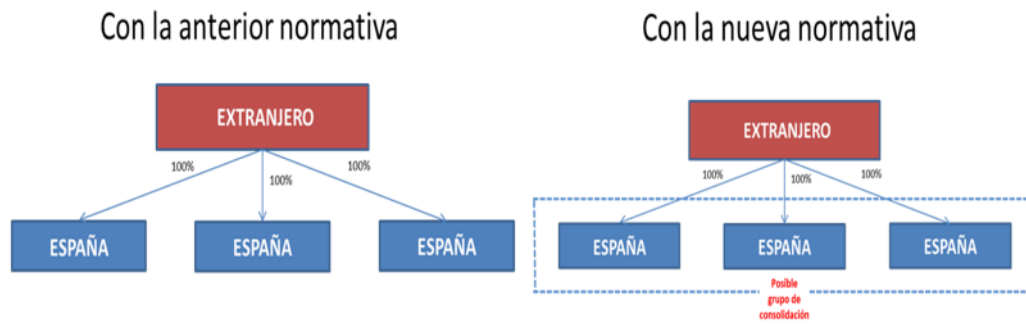
Como es lógico, sería posible que el nuevo concepto de grupo diera lugar a la modificación del perímetro del mismo en función de la participación de la dominante no residente, con el impacto consecuente en caso de exclusión de entidades del grupo.

2.2 Entidades españolas con dominante no residente

Las entidades españolas que tengan una entidad dominante no residente común a todas ellas podrán optar por acogerse al régimen de consolidación formando un sólo grupo. En este caso, tal como resulta obvio, la decisión deberá afectar a todas las entidades que cumplan los requisitos al efecto.

No obstante lo anterior, se trata de un régimen opcional, pudiendo las entidades dependientes españolas continuar tributando en régimen individual si resulta eficiente fiscalmente.

A continuación, se incluye un gráfico comparativo con la situación existente teniendo en cuenta la anterior regulación de los grupos de consolidación fiscal y la situación existente teniendo en cuenta la actual normativa.



2.3 Existencia de un grupo de consolidación ya constituido y existencia de entidades que no cumplieran los requisitos para incorporarse al mismo y pasan a cumplirlos con el nuevo régimen

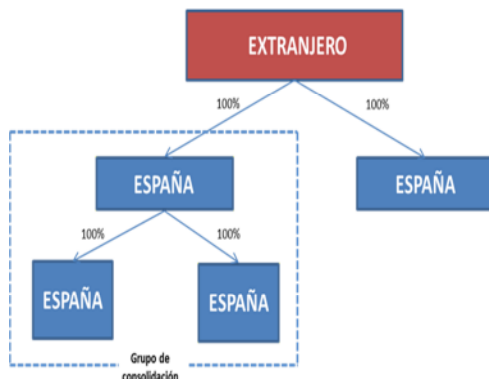
De acuerdo con la normativa vigente, resulta obligatorio incluir durante 2015 en los grupos de consolidación ya constituidos con anterioridad a 1 de enero de 2015 a aquellas entidades que, con carácter previo, no formaban parte del grupo pero que, de conformidad con la nueva normativa, cumplan los requisitos para ser integrados en dicho grupo de consolidación (salvo que se opte por extinguir el grupo existente).

En este caso, fundamentalmente se podrían plantear dos posibilidades diferentes:

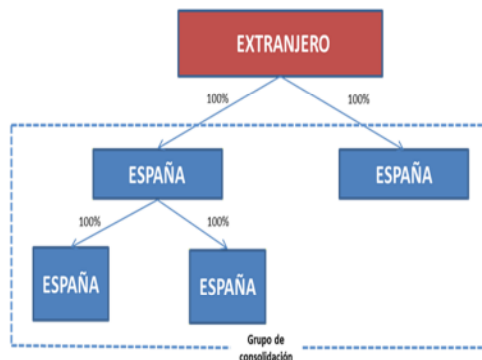
- Posibilidad 1: Existencia de entidades que, con anterioridad a 1 de enero de 2015, no podían integrarse en el grupo de consolidación ya existente por no ser entidades dependientes de la entidad dominante del anterior grupo de consolidación fiscal.

A continuación, se incluye un gráfico comparativo con la situación existente teniendo en cuenta la anterior regulación de los grupos de consolidación fiscal y la situación existente teniendo en cuenta la actual normativa.

Con la anterior normativa



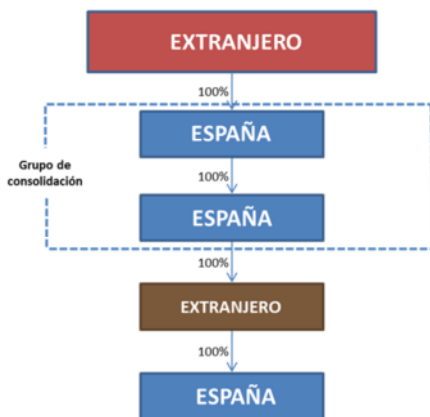
Con la nueva normativa



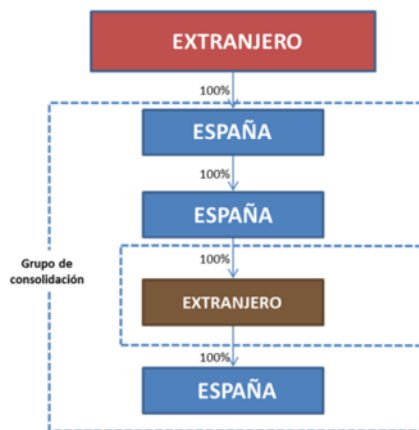
- Posibilidad 2: Existencia de entidades que, con anterioridad a 1 de enero de 2015, no podían integrarse en el grupo de consolidación ya existente por ser entidades participadas por una entidad interpuesta no residente.

A continuación, se incluye un gráfico comparativo con la situación existente teniendo en cuenta la anterior regulación de los grupos de consolidación fiscal y la situación existente teniendo en cuenta la actual normativa.

Con la anterior normativa



Con la nueva normativa



En ambos casos, en nuestra opinión, no se extinguiría el grupo existente ni, por lo tanto, sería necesario realizar los ajustes previstos por la normativa como consecuencia de dicha extinción.

2.4 Existencia de varios grupos de consolidación con una entidad dominante no residente común

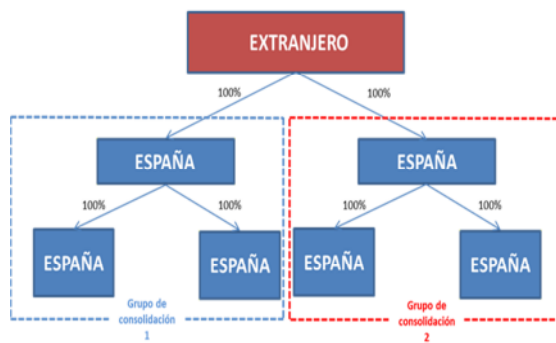
Finalmente, un supuesto previsto por la normativa, que quizá sea el caso más polémico, se refiere a varios grupos existentes que, con anterioridad a la entrada en vigor de la LIS, tenían cada uno carácter de grupo independiente y que, al tener una entidad dominante común no residente,

quedan ahora obligados a formar un único grupo de consolidación (en el que además obviamente se incorporan las entidades que antes no formaban parte de ninguno de esos grupos pero que igualmente dependen de la dominante no residente).

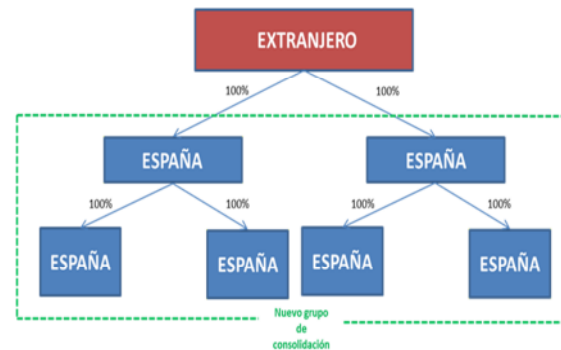
Aunque con carácter general las decisiones correspondientes a la formación del grupo de consolidación deben ser tomadas a largo de 2015, el régimen transitorio permite que dichos grupos puedan también optar por la formación de un único grupo en 2016 y, en consecuencia, continúen durante 2015 aplicando el régimen de consolidación de forma separada.

A continuación, se incluye un gráfico comparativo con la situación existente teniendo en cuenta la anterior regulación de los grupos de consolidación fiscal y la situación existente teniendo en cuenta la actual normativa.

Con la anterior normativa



Con la nueva normativa



En este caso, el legislador no ha explicitado si este supuesto lleva consigo la extinción de los grupos afectados o si un grupo absorbe a otro.

A este respecto en nuestra opinión, la existencia previa de varios grupos que parecen extinguirse, generándose uno nuevo, podría llevar a concluir que para la constitución del nuevo grupo es necesaria la extinción de los existentes, lo que comportaría realizar los ajustes derivados de la terminación del régimen de consolidación (incorporación de las eliminaciones, atribución de las bases imponibles negativas, etc.).

No obstante lo anterior, al hacer mención el artículo 74.3 de la LIS (relativo a los ajustes motivados por la pérdida del régimen de consolidación fiscal o de la extinción del grupo fiscal) a la integración en “otro grupo”, sin precisar que deba ser un grupo de consolidación nuevo, cabe plantearse si la intención del legislador fue que ambos grupos se integrasen en un nuevo grupo de consolidación, sin necesidad de realizar los ajustes de desconsolidación y con aplicación de las normas de diferimiento previstas por el mencionado artículo 74.3 de la LIS.

En todo caso, consideramos que la Dirección General de Tributos, que sin duda aclarará algunos aspectos de la Reforma Fiscal, incidirá en este punto. La extinción de grupos de consolidación no es tarea sencilla y puede comportar costes altos para los afectados.

3. Conclusión

Dada la novedad del régimen establecido mediante la nueva LIS y las múltiples dudas surgidas en torno a la interpretación tanto de la norma sustantiva como, muy especialmente, en torno a las previsiones contenidas en el régimen transitorio, es previsible (y recomendable) que la Dirección General de Tributos aclare, a través de Consultas Vinculantes, las múltiples divergencias interpretativas que puedan existir en torno a esta cuestión.

Dichas aclaraciones permitirán a los contribuyentes determinar su planificación fiscal a este respecto tanto a corto plazo como a medio plazo y, en particular, decidir si deben / pueden extinguir los grupos de consolidación existentes, formar un nuevo grupo de consolidación u optar por el régimen de consolidación fiscal en ejercicios posteriores. Dicha decisión resultará especialmente importante en los casos de grupos que vayan a realizar reestructuraciones empresariales o adquisiciones de entidades residentes que puedan o deban, en su caso, quedar obligadas a integrarse en los grupos de consolidación formados.

Área de Fiscal

Pérez-Llorca

cjimenez@perezllorca.com

Telf: + 34 91 423 20 70

Fax: + 34 91 436 04 30

La información contenida en esta Nota Informativa es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico. La presente Nota ha sido elaborada el 18 de febrero de 2015 y Pérez-Llorca no asume compromiso alguno de actualización o revisión de su contenido.